

Introduction

La succession des crises économiques et financières, la possible crise écologique et climatique, ou encore les crises sociales (augmentation de la pauvreté, vieillissement de la population) ébranlent les fondements du capitalisme depuis deux décennies. Un large débat s'est ouvert où de nombreuses questions sont posées. Un nouveau paradigme est peut-être en train d'émerger qui vise à concilier les intérêts de l'individu, de la société et de la planète, dans un monde qui se révèle à la fois de plus en plus complexe et interrelié.

Mutatis mutandis, toutes ces questions sociétales résonnent au sein de chaque organisation et, en particulier, de l'entreprise du secteur marchand. Elles interpellent l'ensemble des fonctions de contrôle au sein des organisations et, en particulier, le contrôle de gestion. Face à toutes ces questions et à ces nouveaux enjeux, qu'est-ce que le contrôle de gestion aujourd'hui ?

1. Une pratique de déclinaison de la stratégie et du management

L'évolution du contrôle de gestion tout au long du XXe siècle montre sa capacité à s'adapter aux changements successifs des entreprises. Né dans les années 1920 pour aider les dirigeants à maîtriser la gestion d'entreprises en expansion et constituées par fusions successives, comme General Motors ou du Pont de Nemours, le contrôle de gestion s'est servi du langage financier et comptable pour présenter une image commune de la contribution des différentes composantes de l'entreprise de grande taille à la performance globale. Les différents outils du contrôle et le mode de contrôle par les actions ou par les résultats développés à cette époque étaient en phase avec le modèle de l'organisation, inspiré des principes tayloriens dominant à cette époque.

À la suite des bouleversements rapides de l'environnement économique et concurrentiel, de l'accélération du changement technologique et de la mondialisation croissante de l'économie, les entreprises ont été confrontées à de nouveaux défis. Elles ont dû s'adapter, développer de nouvelles stratégies et modifier leurs structures organisationnelles pour mieux coller à la réalité du monde économique. La fonction contrôle de gestion a également dû évoluer pour continuer à jouer son rôle au sein de l'entreprise. De nouveaux outils ont été conçus (méthode ABC-ABM, *Balanced Scorecard*, etc.), d'autres modes de contrôle personnels et culturels ont vu leur influence se renforcer, et une articulation nouvelle entre le langage opérationnel et fonctionnel et sa traduction comptable et financière est en cours de construction.

Cet ouvrage se veut un reflet de l'évolution du contrôle de gestion, tant comme discipline des sciences de gestion que comme pratique de gestion dans les organisations du monde d'aujourd'hui. Si l'on examine d'abord la pratique du contrôle de gestion dans les organisations contemporaines, une question centrale vient à l'esprit : à quoi et à qui sert un système de contrôle de gestion ?

Même si cette question semble très simple, elle est en fait redoutable, et l'observation des pratiques d'entreprise montre qu'y apporter une réponse constitue l'une des plus grandes difficultés de cette discipline. En effet, la pratique du contrôle de gestion est pleine de paradoxes, d'ambiguïtés, voire de contradictions qui, s'ils rendent la discipline passionnante, n'en facilitent pas toujours la compréhension.

2. À quoi et à qui sert le contrôle de gestion ?

La perspective managériale et stratégique du contrôle de gestion a été soulignée par bien d'autres auteurs avant nous. Ainsi Anthony, considéré comme l'un des fondateurs de la discipline, soulignait déjà en 1965 que « le contrôle de gestion (*management control*) est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation »[1]. Les dimensions stratégiques et finalisées du contrôle de gestion sont déjà présentes. Le contrôleur est absent, sans doute pour mieux souligner qu'il n'est pas l'acteur principal. La stratégie, elle, est présente puisque que le contrôle de gestion permet d'atteindre des objectifs. Il est tourné vers la performance et doit permettre d'être efficace, c'est-à-dire d'atteindre ses buts, et d'être efficient, à savoir le faire en minimisant les moyens mis en œuvre.

Cette définition est déjà très riche et comprend bien les enjeux auxquels doit faire face le contrôle de gestion. Paradoxalement, quelques années plus tard, en 1988, Anthony a considérablement simplifié sa définition : « Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation »[2]. Au moins deux évolutions sont frappantes. Le contrôle ne sert plus à s'assurer que, mais il se contente d'influencer. L'outil devient alors moins contraignant et davantage tourné vers la communication des grandes orientations. Les objectifs atteints de manière efficace et efficiente ont laissé la place à la mise en œuvre de la stratégie. Sans doute parce que, pour Anthony, les objectifs ne suffisent plus à définir la stratégie, mais aussi peut-être parce que la performance ne peut plus être résumée par l'efficience et l'efficacité.

Plus près de nous, Chiapello définit le contrôle de gestion comme « tout processus créateur d'ordre »[3]. La définition est encore plus vague, mais sans doute souligne-t-elle mieux ce qu'est, au fond, le contrôle de gestion. Chiapello distingue alors six dimensions permettant de caractériser un mode de contrôle.

1. Anthony R.N., *Planning and control systems, a framework for analysis*, Division of Research, Harvard Business School, Boston, 1965.
2. Anthony R. N., *The management control function*, The Harvard Business School Press, Boston, 1988. Trad. française *La fonction contrôle de gestion*, Publi-Union, Paris, 1993.
3. Chiapello E., « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit, tome 2*, vol. 2, septembre 1996, pp. 51-74.

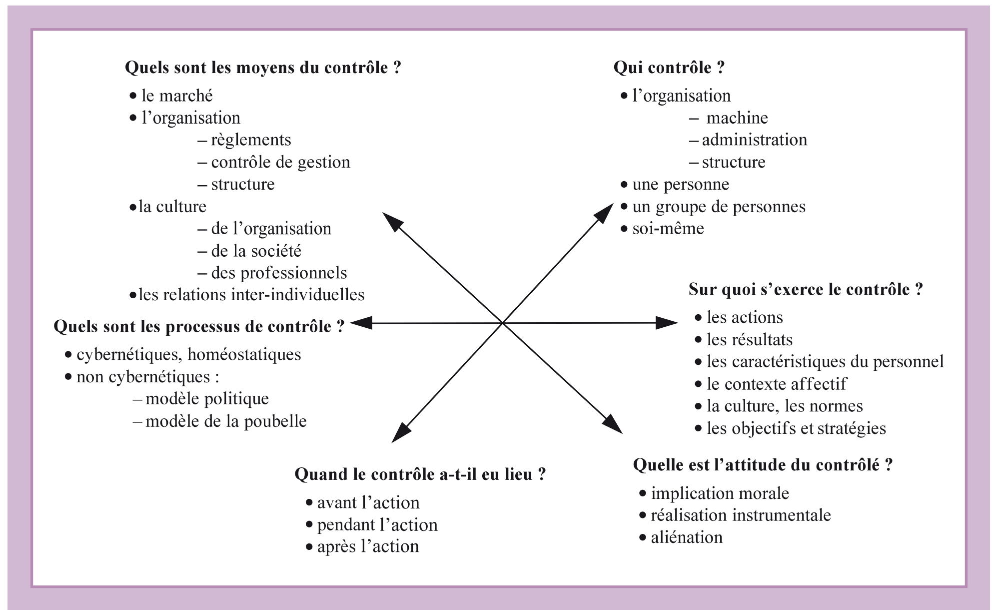


Figure I.1 – Six axes de classification des modes de contrôle.

Chiapello E., « Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature », *Comptabilité, Contrôle, Audit, tome 2*, vol. 2, septembre 1996, pp. 51-74.

Au final, il ressort de cette figure qu'il serait sans doute plus sage de parler des contrôles de gestion que du contrôle de gestion, tant cette pratique est riche et renvoie à des réalités différentes. C'est en tenant compte de cette diversité que nous avons écrit ce livre où, systématiquement, nous essayerons de faire ressortir le contrôle de gestion comme :

- un mode de management et de mise sous tension de l'organisation ;
- en vue d'élaborer et de décliner une stratégie ;
- en s'appuyant sur des modes de contrôle différents selon les contextes.

Cela nous amène à proposer une définition du contrôle de gestion compris comme l'ensemble des pratiques créatrices d'ordre[1] et de sens reposant sur l'exploitation de données chiffrées financières et non-financières.

Le contrôle de gestion, en concevant et gérant le système d'informations de l'entreprise, est au carrefour des différentes fonctions qui portent chacune leurs points de vue, leurs interrogations, leurs outils de gestion et leurs méthodes et concepts spécifiques. On comprend alors intuitivement que la compréhension du système de contrôle de gestion nécessite une approche multidisciplinaire qui va recourir aux sciences comptables, aux sciences mathématiques (outils de recherche opérationnelle en production par exemple), de l'information et de la communication, à l'économie, la sociologie, la psychologie, la philosophie, l'histoire, la sémiologie, etc. Cette diversité d'approches transparaît dans les différents chapitres de cet ouvrage.

1. Le contrôle de gestion comme pratique créatrice d'ordre est emprunté à Chiapello (1996).

3. Mode d'emploi et principes de construction de ce livre

L'ouvrage est découpé en cinq parties.

3.1. L'environnement organisationnel du contrôle de gestion

Le chapitre 1 positionne le contrôle de gestion par rapport à un ensemble de pratiques qui lui ressemblent, le concurrencent et le renforcent. Il est une composante du contrôle organisationnel.

Si faire du contrôle de gestion revient à décliner la stratégie, il faut alors positionner le contrôle par rapport aux grands modèles d'analyse stratégique (chapitre 2).

Structurer une organisation est déjà en assurer le contrôle. Le chapitre 3 développe les différentes formes organisationnelles et structures de responsabilité dans lesquelles intervient le contrôle.

Le chapitre 4 analyse les aspects comportementaux liés au contrôle. Il existe en effet plusieurs façons de se servir du contrôle de gestion, qui correspondent finalement aux types de stratégies auxquelles il se rapporte, aux types de management et aux contextes dans lequel il opère.

Le contrôle ne peut se concevoir sans son architecte qu'est le contrôle de gestion. Les différentes articulations des rôles respectifs des contrôleurs de gestion et des managers, rencontrées dans la pratique des organisations, sont analysées dans le chapitre 5.

Le chapitre 6 traite de l'articulation entre contrôle de gestion et systèmes d'information.

3.2. Des coûts pour décider : la comptabilité de gestion

Le premier ensemble de techniques est emprunté à la comptabilité de gestion. Mais avant de se lancer dans des calculs, il faut prendre conscience de la nature de ce que l'on additionne et du contexte organisationnel dans lequel ces calculs prennent place, afin de garder en tête la pertinence des opérations produites. Le chapitre 7 présente les principaux concepts de coûts et les paramètres de conception d'un système de coûts.

À partir de là, les notions de coûts complets et la méthode de calcul des coûts complets font l'objet du chapitre 8. Les modèles plus sophistiqués de calcul de coûts (imputation rationnelle, intégration du coût de la qualité, méthode UVA®) sont développés ensuite dans le chapitre 9.

La méthode des coûts par activité (ABC-ABM) et ses évolutions récentes (*Time-Driven ABC*) sont développées dans le chapitre 10. Les méthodes de coûts partiels et les autres techniques de calcul de coûts pertinents sont développées et illustrées dans le chapitre 11, en tant qu'outils de décision opérationnelle pour l'entreprise.

3.3. Pilotage et planification de l'entreprise : la déclinaison financière de la stragégie

La troisième partie est consacrée aux techniques de planification et de budgétisation. Nous verrons, dans le chapitre 12, comment doit se concevoir une déclinaison contingente de la stratégie et le rôle que peuvent y jouer les cartes stratégiques.

Après une clarification du rôle des budgets, le chapitre 13 présente et illustre les techniques de construction des budgets (planification annuelle des plans d'action à mettre en œuvre pour décliner la stratégie). Le chapitre 14 propose une méthodologie d'analyse des écarts, différences entre le plan d'action budgeté et le plan d'action réalisé, qui aide les managers à atteindre les objectifs pour lesquels ils se sont engagés.

Le chapitre 15 fait le point sur le budget en reprenant l'ensemble des critiques qui lui sont adressées et en discutant les alternatives qui sont proposées. Il invite les lecteurs à imaginer des modes renouvelés de construction budgétaire.

Enfin, le chapitre 16 traite des prix de cession interne et aborde la gestion des relations d'échange de biens et de services qui ont lieu entre les centres de responsabilité.

3.4. Pilotage et indicateurs de gestion : les indicateurs de performance et la stratégie

Le chapitre 17 est consacré à la mesure de la performance financière et présente les principales familles d'indicateurs financiers résumant la performance de l'entreprise et permettant d'en piloter la finalité.

Mais ces indicateurs se révèlent insuffisants et nécessitent le développement d'indicateurs non financiers permettant d'aller au cœur des opérations des entreprises, là où se crée la valeur (chapitre 18).

Le chapitre 19 montre comment l'ensemble de ces indicateurs est rassemblé dans des tableaux de bord, ou Balanced Scorecards, qui permettent de placer les différentes données en cohérence les unes avec les autres.

Ces indicateurs financiers ou non financiers, développés dans des tableaux de bord, servent bien souvent de point de départ à la mise en place d'incitants, comme le montre le chapitre 20.

3.5. Les nouvelles demandes de contrôle

Le chapitre 21 aborde la dimension internationale du contrôle de gestion.

Le contrôle doit également faire face à de nouvelles demandes. Le chapitre 22 est consacré au secteur non marchand, et notamment le secteur public qui est de plus en plus demandeur de contrôle. La Recherche & Développement (R&D) est une fonction de l'entreprise dans laquelle des pratiques nouvelles de contrôle se mettent en place depuis quelques années, comme le montre le chapitre 23. Le chapitre 24 établit un lien entre les pratiques de contrôle et les risques psychosociaux. Il montre comment le contrôle peut en créer, mais aussi comment il peut permettre de les maîtriser. Le chapitre 25 s'intéresse au contrôle de gestion environnemental, nouvelle performance qui nécessite de nouveaux outils de contrôle.

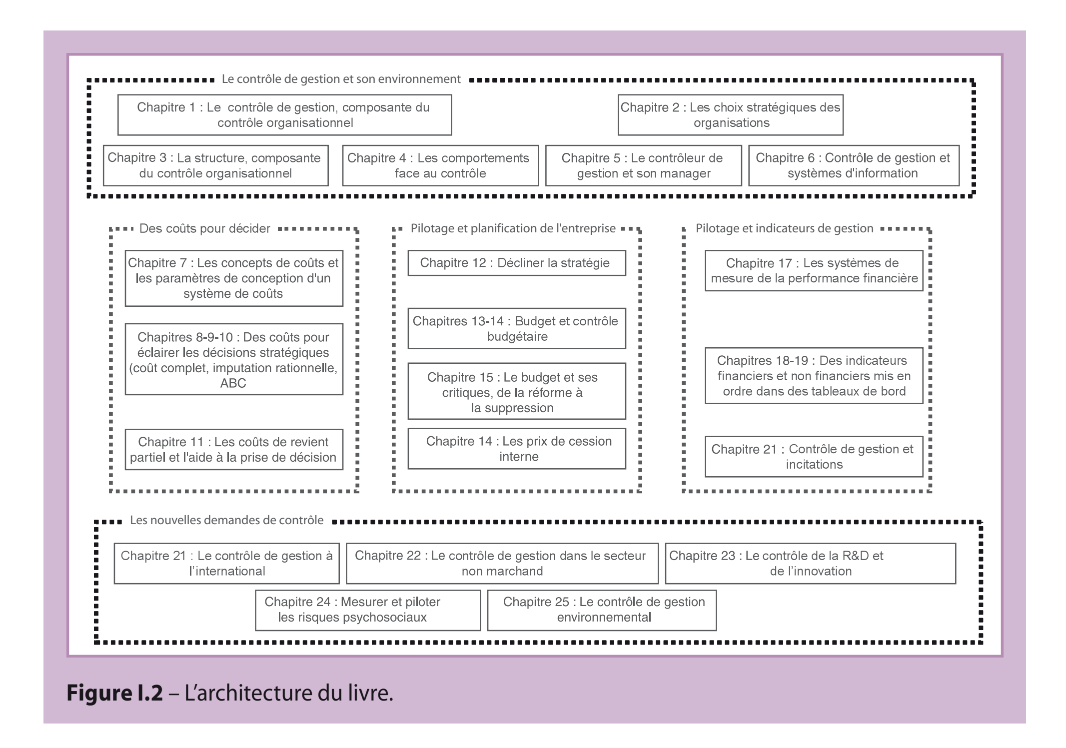


Figure I.2 – L'architecture du livre.

Le livre s'applique en grande partie au programme du DSCG (Diplôme supérieur de comptabilité et de gestion). Le tableau de correspondances ci-dessous fait le lien entre le programme du diplôme et les chapitres du livre :

Programme officiel du DSGC	Chapitres
A – Management	
1. Évolution des modèles d'organisation	Chapitre 3
2. Management stratégique	
2.1 Analyse et choix stratégiques	Chapitre 2
2.2 Analyse des parties prenantes et structure de gouvernance	Chapitre 1
3. Conduite du changement	
4. Gestion des compétences	Chapitre 20
B – Contrôle de gestion et pilotage stratégique	
1. Le positionnement du CG et l'évolution du métier	Chapitres 1, 5
2. Le CG et la modélisation d'une organisation	Chapitres 3, 4, 21, 23
3. Les sources d'informations du CG	
3.1 Les sources d'informations comptables et financières	Chapitre 17
3.2 Les autres sources d'informations	Chapitre 18
4. Stratégie et contrôle de gestion	
4.1 La gestion du périmètre de l'entité	Chapitre 16
4.2 Le contrôle de gestion et le diagnostic stratégique	Chapitres 1, 12

Programme officiel du DSGC	Chapitres
4.3 Le contrôle de gestion et le pilotage stratégique	Chapitres 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 15, 19
4.4 Le contrôle de gestion et les parties prenantes de la gouvernance	Chapitres 1, 25
5. Modifications organisationnelles et contrôle de gestion	
5.1 Le contrôle de gestion et les systèmes d'information et de communication	Chapitres 6
5.2 Le contrôle de gestion et la gestion des ressources humaines	Chapitres 20, 22, 24
5.3 Le contrôle de gestion et les processus	Chapitres 3, 10

Les auteurs

Ce livre est le fruit d'une équipe. Chaque auteur a contribué à la réalisation d'un ensemble, le manuel que vous tenez entre vos mains :

Chapitre 1. Le contrôle de gestion, composante du contrôle organisationnel : Karine Cerrada, Gerrit Sarens, Yves Levant

Chapitre 2. Les choix stratégiques des organisations : Nicolas Berland

Chapitre 3. La structure, composante du contrôle organisationnel : Catherine Chevalier-Kuszla, Gwenaëlle Nogatchewsky

Chapitre 4. Les comportements face au contrôle : Samuel Sponem, Stéphanie Chatelain-Ponroy

Chapitre 5. Le contrôleur de gestion et son manager : Caroline Lambert

Chapitre 6. Contrôle de gestion et systèmes d'information (SI) : Olivier Baudry, Claire Ciampi

Chapitre 7. Les concepts de coûts et les paramètres de conception d'un système de coûts : Simon Alcouffe

Chapitre 8. La méthode des coûts complets : Benjamin Dreveton

Chapitre 9. Les aménagements au coût de revient complet : Yves De Rongé, Yves Levant

Chapitre 10. Les coûts à base d'activité : Yves De Rongé, Yves Levant

Chapitre 11. Les coûts de revient partiels et l'aide à la prise de décision : Yves De Rongé

Chapitre 12. Décliner la stratégie : Nicolas Berland

Chapitre 13. La construction des budgets et le système budgétaire : Samuel Sponem, Stéphanie Chatelain-Ponroy, Anne Pezet

Chapitre 14. Le contrôle budgétaire et l'analyse des écarts : Yannick de Harlez, Yves De Rongé

Chapitre 15. Le budget et ses critiques, de la réforme à la suppression : Nicolas Berland

Chapitre 16. Les prix de cession interne : Isabelle Gignon-Marconnet

Chapitre 17. Les systèmes de mesure de la performance financière : Nicolas Berland

Chapitre 18. Les systèmes de mesure de la performance non financière : Nicolas Berland

Chapitre 19. Le *reporting* et le pilotage de la performance grâce aux tableaux de bord : Benjamin Dreveton

Chapitre 20. Contrôle de gestion et incitations : Laurent Cappelletti

Chapitre 21. Le contrôle de gestion à l'international : Vassili Joannides

Chapitre 22. Le contrôle de gestion dans le secteur non marchand : Samuel Sponem, Stéphanie Chatelain-Ponroy

Chapitre 23. Le contrôle de la R&D et de l'innovation : Ingrid Fasshauer

Chapitre 24. Mesurer et piloter les risques psychosociaux : Nicolas Berland

Chapitre 25. Le contrôle de gestion environnemental : Sophie Pondeville et Yves de Rongé